

УДК (658.14)

Т.М. Одинцова, канд. экон. наук, доцент

Севастопольский национальный технический университет

ул. Университетская, 33, г. Севастополь, Украина, 99053

E-mail: odintsova06@mail.ru

ПРИЗНАНИЕ И ОТРАЖЕНИЕ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ И РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

Статья посвящена определению сущности, критериев признания, а также особенностей финансового и управленческого учета затрат и расходов предприятия

Введение. В последние годы, в связи с реформированием системы бухгалтерского учета в Украине, отчетливо прослеживается тенденция к повышению роли бухгалтерского учета в управлении предприятием. Все больше внимания уделяется развитию методологии управленческого учета, определению его объектов и методов. Традиционно и по праву относятся к числу ключевых объектов учета и управления на предприятии относятся его затраты и расходы.

От корректности данных финансового учета затрат и расходов, в конечном итоге, зависит объективность оценки финансово-имущественного положения предприятия. Качество управленческой учетной информации о затратах определяет правильность принимаемых решений, эффективность процесса потребления ресурсов и успешность функционирования предприятия в целом.

Постановка проблемы. В процессе реформирования национальной системы учета в Украине выявился ряд общеметодологических и практических проблем, связанных с признанием и отражением в учете затрат и расходов предприятия.

В первую очередь это связано с тем, что категории затрат и расходов неоднозначны. Они отличаются по составу, критериям признания, влиянию на балансовое уравнение и на финансовый результат, учетным классификациям и схемам отражения на бухгалтерских счетах.

Следует отметить, что зачастую как в специальной литературе, так и в нормативных документах термины «затраты» и «расходы» употребляются как синонимы. Больше того, в украинском языке для их обозначения используется только одно слово «витрати». В англоязычной литературе используется два термина: «costs» и «expenditure», однако разница в их смысловой нагрузке не соответствует разнице в понятиях затрат и расходов.

Это обстоятельство зачастую является причиной ошибочных толкований их сущности и методики отражения на счетах затрат и расходов. Так, например, автор одной из публикаций по данной проблеме считает, что при нормальном объеме производстве и нулевых продажах предприятие не несет затрат и предлагает использовать для учета производственных издержек счет расходов будущего периода, что уже само по себе примечательно [1].

Вторым важным моментом является определенные различия в трактовке объекта и методологии его отражения в финансовом и управленческом учете.

Наиболее характерными отличиями финансового учета от управленческого традиционно считаются: ориентация на внешних пользователей, существенные ограничения в виде общепринятых принципов, историчность, обобщенность и открытость отчетных данных. Эти отличия определили, в частности, специфику признания, регистрации и регламента представления информации о затратах и расходах в системе финансового и управленческого учета.

Так, совокупность принципов и процедур финансового учета сориентирована на конструирование наиболее реалистичных показателей форм внешней отчетности, что концентрирует внимание на правильности признания и распределения расходов по периодам.

Управленческий учет более широко трактует содержание расходов, не зависит от общепринятых ограничений, условностей признания и оценки, а также требований к формату конечного информационного продукта. Кроме того, затраты занимают одно из приоритетных мест в иерархии объектов управленческого учета и спектр применяемых методов обработки управленческой информации о них далеко выходит за рамки специфических учетных приемов.

Третья проблема, заслуживающая внимания специалистов, касается построения систем счетов для отражения затрат и расходов в финансовом и управленческом учете, а также целесообразности их интеграции.

Анализ существующих проблем показал, что они в достаточной степени взаимосвязаны и заслуживают детального рассмотрения. Остановимся на перечисленных моментах более подробно.

Цель статьи. Целью данной публикации является уточнение содержания понятий «затраты» и «расходы», а также анализ основных различий в финансовом и управленческом учете этих объектов.

Изложение основного материала. Прежде всего, необходимо уточнить содержание понятий «затраты» и «расходы» предприятия. С учетной точки зрения и те, и другие представляют собой

потребление ресурсов в процессе хозяйственной деятельности. Однако затраты являются более общей категорией, поскольку включают в себя расходы и при этом охватывают еще ряд объектов учета (в частности, закупки запасов, инвестиции и т.д.). Схема отражения затрат и расходов в финансовой отчетности представлена на рисунке 1.

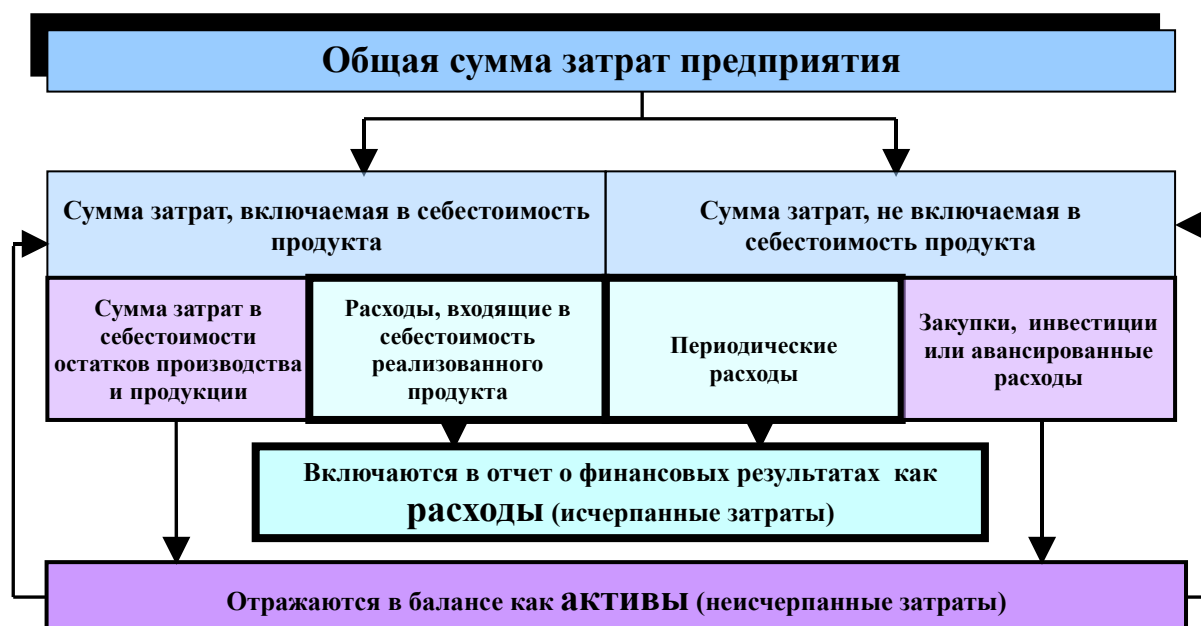


Рисунок 1 – Схема отражения затрат и расходов периода в отчетности

Главной причиной разграничения понятий затрат и расходов является действие принципа периодичности в бухгалтерском учете, предполагающего, в частности, определение финансового результата каждого отчетного периода. Затраты, которые несет предприятие, могут стать расходами в периоде возникновения или в последующих периодах, в то время, как расходы, признаваемые в определенном периоде, представляют собой часть затрат и предполагают движение ресурсов предприятия, уменьшающее его прибыль в данном периоде.

Например, к затратам периода в равной степени мы отнесем капитальные вложения в основные средства, закупки товаров и затраты на изготовление продукции. Расходами же, признанными в определенном периоде, станет та часть этих затрат, которая соответствует сумме амортизации, себестоимости продаж товаров или продукции за этот период.

Данный подход нашел воплощение в классификации затрат на исчерпанные и неисчерпанные, известной в управленческом учете [2, с. 60]. Исчерпанные затраты представляют собой потребление ресурсов в процессе текущей деятельности для получения дохода отчетного периода и считаются его расходами. В отличие от них неисчерпанные затраты возникают для получения дохода или другой выгоды в будущих периодах, они капитализируются и оседают в балансе в виде активов.

Поскольку и затраты и расходы предполагают потребление ресурсов предприятия, то с точки зрения влияния на баланс они могут выражаться в уменьшении активов или в увеличении обязательств.

Так, согласно определению, данному в международных стандартах бухгалтерского учета (IAS): «Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках, когда возникает уменьшение будущих экономических выгод, связанных с уменьшением активов или увеличением обязательств, которые могут быть достоверно измерены» [3, с. 53]. Использование ресурсов при формировании неисчерпанных затрат также может уменьшать имущество или увеличивать внешние задолженности, с той лишь разницей, что при этом экономическая выгода окончательно не утрачивается, а воплощается в другом активе до момента признания его расходом.

Важно подчеркнуть, что моменты признания затрат и расходов могут как совпадать, так и не совпадать по времени (см. рисунок 2).

Если затраты предполагают вложение средств в активы с целью дальнейшего производительного или непроизводительного потребления, то момент их признания, как правило, не совпадает с моментом признания расходов. В других случаях затраты и расходы признаются одновременно. Так бывает:

- 1) если возникновение затрат не предполагает капитализации в виде активов – при начислении обязательств по оплате текущих расходов (например, расходы по оплате труда администрации),

- 2) или при потреблении активов, не являющихся неисчерпанным затратами прошлых периодов (например, недостача денег в кассе, продажа товаров, внесенных в уставный капитал, формирование резерва сомнительных долгов).



Рисунок 2 – Схема соотношения затрат и расходов

Таким образом, дифференцируя в дальнейшем затраты и расходы, затратами предприятия мы будем считать:

- во-первых, вложения средств в определенные виды активов с целью их дальнейшего хозяйственного потребления (та часть затрат, которая может быть капитализирована в балансе в виде активов либо включена в расходы периода);
- во-вторых, признание обязательств, связанных с текущим хозяйственным потреблением ресурсов (та часть затрат, которая сразу возникает как расходы периода);
- в-третьих, потребление (выбытие) активов, возникновение которых не было связано с затратами в прошлых периодах (эти затраты также возникают как расходы периода).

Расходы определим в соответствии со стандартами учета как часть затрат, связанную с потреблением ресурсов (выбытием активов, увеличением обязательств), которое уменьшает прибыль (и, соответственно, собственный капитал) в отчетном периоде [4].

На первый взгляд по содержанию затраты шире чем расходы: все расходы являются затратами прошлых или текущего периодов, в то время как затраты могут и не быть расходами (а остаться активами вплоть до момента прекращения деятельности предприятия). Однако, в условиях нормальной деятельности, как правило, все неисчерпанные затраты постепенно перетекают в расходы, что лишний раз подтверждает роль принципа периодичности в финансовом учете. Соответственно, следует подчеркнуть, что разграничение затрат и расходов как объектов принципиально только в финансовом учете, а в управленческом не имеет столь важного значения.

Теперь отметим различия в финансовом и управленческом учете рассматриваемых объектов.

Управленческий учет в современном понимании трактуется достаточно широко, при этом ряд авторов считает его «самостоятельной информационной системой, основная задача которой связана с формированием данных для принятия управленческих решений» [5, с. 37]. Другие полагают, что он органически входит в общую систему бухгалтерского учета и представляет модифицированную систему «сбора и обобщения информации в виде, необходимом для обеспечения информационных нужд управления» [6, с. 47].

Управленческий учет затрат и расходов, как уже говорилось, во многом отличается от финансового. Прежде всего, повторим, что с позиций управленческого учета четкая градация понятий затрат и расходов уже не столь значима, как в формировании показателей финансовой отчетности,

поскольку все затраты рано или поздно трансформируются в расходы, а в оценке решений, как правило, периодичность не принципиальна.

Во-вторых, это связано с более широкой трактовкой самого объекта, поскольку в управленческом учете отражаются любые релевантные затраты, в том числе и издержки упущенной выгоды (альтернативные), которые не соответствуют критериям объектов финансового учета. С позиций управленческого учета важно не документальное подтверждение хозяйственных фактов, а своевременная информация о них для оперативного реагирования. Более того, в управленческом учете отличается сама информационно-фактографическая база наблюдения затрат – часть информации финансового учета может игнорироваться, в то время как зачастую требуются множество дополнительных данных для оценки альтернативных вариантов и выработки решений. Это закладывается в понятие релевантности информации: данные о затратах фильтруются и выбираются только те, которые существенны для принимаемого решения.

Следует подчеркнуть, что данные о затратах и расходах в финансовом учете носят историчный (ex post) характер, а их признание и отражение осуществляется на основании документально подтвержденных фактов.

Характеристика основных отличий в финансовом и управленческом учете расходов приведена в таблице 1.

Таблица 1 - Характеристика основных отличий в финансовом и управленческом учете расходов

Признак отличия	В финансовом учете	В управленческом учете
Содержание расходов	Определено нормативно как потребление ресурсов в виде выбытия активов или увеличения обязательств, приводящее к уменьшению собственного капитала в отчетном периоде	Нормативно не определено, включает не только суммы фактически потребленных ресурсов, но и предполагаемые расходы, а также издержки упущенной выгоды
Принципиальность разграничения затрат и расходов	Принципиально; влияет на финансовые показатели	В большинстве случаев не принципиально, при принятии ряда решений оцениваются общие затраты по объекту
Критерии признания	1) Уменьшают экономическую выгоду (в виде выбытия активов или роста обязательств) и приводят к уменьшению капитала в отчетном периоде 2) Могут быть достоверно измерены	1) Не обязательно связаны с изменениями в балансе, могут учитывать предполагаемые или вмененные расходы 2) Есть возможность определить (идентифицировать) затраты, имеющие отношение к объектам 3) Информация о затратах полезна для принятия решений
Временная ориентация учетных данных	Ex post	Ex ante
Принципы признания и отражения в учете	1) Возникновение расходов для получения доходов отчетного периода; 2) При отсутствии прямой связи с доходами - признание в периоде возникновения; 3) Систематическое и рациональное распределение затрат по периодам	1) Связь с конкретным объектом затрат; 2) Релевантность и важность контроля и регулирования в данном периоде; 3) Возникновение в связи с деятельностью определенного периода
Степень охвата	Все расходы	Значимые расходы
Источники данных	Бухгалтерские документы	Любые источники
Регламентация	Регламентирован	Не регламентирован
Итоговая форма представления информации	Отчет о финансовых результатах	Любая удобная для управления
Обязательность ведения	Обязателен	По усмотрению руководства предприятия

Также существует целый ряд методологических отличий, связанных со спецификой управленческого учета. Вопрос о методологической базе управленческого учета является дискуссионным, но очевидно, что она не ограничивается только денежной оценкой, двойной записью на

счетах и регистрацией прошлых фактов. Как указывают Чумаченко Н.Г., Голов С.Ф., сегодня управленческий учет должен описывать, пояснять, предусматривать факты и одновременно направлять наши действия, опираясь на четыре вида моделей: описательные, пояснительные, прогностические и модели принятия решений [2, с. 23]. Любой современный учебник по управленческому учету включает используемые в подготовке решений методы анализа, планирования, прогнозирования, моделирования и контроля затрат.

Принципы учета затрат и расходов в финансовом учете в наибольшей степени влияют на момент их признания. Причем более важен выбор периода регистрации расходов (так как в отражении неисчерпанных затрат таким моментом, как правило, является дата признания в учете соответствующего актива). Расходы же, исходя из принципа соответствия, должны отражаться в периоде признания связанных с ними доходов, либо применяются специальные правила как критерий временной привязки расходов. В управленческом учете принципы отражения расходов в основном нацелены на обеспечение релевантности информации.

Еще одним отличием между двумя видами учета является состав затрат, относимых в себестоимость продукта.

Регламентация состава этих затрат особо важна в финансовом учете, т.к. до момента реализации производимого продукта они будут аккумулироваться в активах (остатках незавершенного производства, готовой продукции) и «оседать» на счетах запасов. В управленческом учете предприятие более заинтересовано в расчете себестоимости по переменным затратам с целью расчета CVP-показателей. В работах по управленческому учету отмечается, что при использовании метода «direct-costing», когда постоянные производственные издержки исключаются из себестоимости, оценка запасов и величина финансового результата в финансовом и управленческом учете могут существенно различаться.

В Украине в состав себестоимости в финансовом учете включаются прямые производственные затраты, а также переменные общепроизводственные. Постоянные общепроизводственные расходы входят в производственную себестоимость в части, соответствующей нормативным затратам на заданный уровень производственной мощности. Постоянные общепроизводственные затраты, превышающие уровень нормативных, считаются расходами периода и относятся в состав себестоимости продаж. Аналогично предполагается списание затрат ресурсов сверх норм на предприятиях, применяющих нормативный учет затрат (standard-cost). Все остальные расходы считаются периодическими и в себестоимость продукта не входят. Таким образом, разработчики стандартов не только уточнили состав себестоимости, но и сделали попытку стимулировать максимум загрузки производственных мощностей, экономии на постоянных затратах и нормирование производственных издержек предприятий. Состав себестоимости управленческого учета не регламентирован.

Также, весьма существенны отличия в содержании и процедуре представления финансовой и управленческой отчетной информации о затратах (расходах).

Ключевым элементом метода, во многом определяющим технологию формирования информации о затратах в системе финансового и управленческого учета, полноту, аналитичность и удобство интерпретации учетной информации, являются бухгалтерские счета. Поэтому вопросы построения учета затрат и расходов в системе финансовых и управленческих счетов приобретают большую актуальность в процессе реформирования бухгалтерского учета в Украине.

Анализ мировой практики учета затрат и расходов на счетах свидетельствует о таких основных его особенностях.

1). Финансовый учет затрат и расходов на счетах является обязательным, в то время как счета управленческого учета могут использоваться по усмотрению руководства предприятия.

2). Для учета затрат используются статические счета активов, которые, в частности, отражают неисчерпанные в отчетном периоде затраты. Для отражения расходов применяются динамические счета расходов, которые по принципу постоянства остатка считаются временными (номинальными) и закрываются в конце отчетного периода на счета финансовых результатов или активов (если расход не был признан и затраты не исчерпаны).

3) Номенклатура счетов финансового учета расходов, как правило, соответствует формату отчета о финансовых результатах.

4) Методика финансового учета должна быть нацелена на максимально более точное распределение расходов по периодам и отражение неисчерпанных затрат. Например, в англо-американской системе для этого формируются специальные записи по счетам расходов - трансформационные и реверсивные.

5) Счета управленческого учета могут быть как динамическими, так и статическими, например, для формирования в системе счетов информации о себестоимости.

6) В мировой практике существуют два основных подхода к включению построению системы управленческих счетов затрат, и, соответственно, структуре счетных планов. При первом, характерном для континентальной модели, управленческий учет интегрирован в общую систему учета (план счетов

построен по однорядному принципу). Интегрированная система учета может быть упрощенной (общей) и развернутой (рисунки 3, 4).

Рисунок 3 – Схема общей интегрированной системы учета затрат и расходов на счетах бухгалтерского учета

Рисунок 4 – Схема интегрированной развернутой системы учета затрат и расходов на счетах бухгалтерского учета

Второй подход характерен для стран англосаксонской учетной модели и предполагает автономное ведение счетов управленческого и финансового учета. В этом случае используется двухрядный план счетов, а учетная система называется дифференцированной (рисунок 5).

Действующий в Украине план счетов дает возможность выбора одного из трех вариантов учета затрат и расходов [7]:

- ❖ по упрощенной интегрированной системе в разрезе элементов затрат без калькулирования себестоимости на счетах (с использованием только 8 класса счетов). При этом подходе заполнение отчета

о финансовых результатах требует дополнительной выборки и перегруппировки данных счетов, методика явно не рассчитана на учет неисчерпанных затрат, отсутствуют данные о себестоимости и затруднительна оценка запасов.

❖ по развернутой интегрированной системе, предполагающий учет затрат дважды – по элементам и по видам деятельности с калькулированием себестоимости на счетах (с использованием 8 и 9 классов счетов). Такой подход делает систему финансового учета затрат крайне громоздкой и необоснованно увеличивает объем учетных работ.

по развернутой интегрированной системе, предполагающий учет затрат по видам деятельности с калькулированием себестоимости на счетах (с использованием только 9 класса счетов). Эта система является наиболее удобной и широко применяемой в практике работы предприятий, хотя и требует дополнительной выборки данных о поэлементной группировке операционных расходов (для заполнения второго раздела отчета о финансовых результатах).

Рисунок 5 – Схема дифференцированной системы финансового и управленческого учета затрат и расходов на счетах

Все три варианта относятся к интегрированной системе. Общим недостатком предлагаемых вариантов является то, что ни один из них не сориентирован в полной мере на эффективное ведение управленческого учета, которое может быть обеспечено в рамках дифференцированной модели. В других работах автором предпринимается попытка разработать дифференцированную систему учета затрат и расходов на счетах.

Выводы. Поскольку управленческий учет в Украине в целом еще не имеет уровня развития, достаточного для самостоятельного конструирования системы счетов управленческого учета каждым

предприятием, целесообразно принятие соответствующих методических рекомендаций на уровне Министерства финансов.

В целом, рассмотрев ряд вопросов признания и формирования бухгалтерской информации о затратах и расходах предприятия, следует отметить необходимость дальнейшего развития методологии их финансового и управленческого учета и соответствующей доработки нормативных документов.

Библиографический список

1. Тринька Л. Производство без затрат: реалии отечественного учета или какую себестоимость мы определяем? / Л. Тринька // Бухгалтерский учет и аудит. — 2004. — № 11. — С. 32–37.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник / С.Ф. Голов. — К.: Лібра, 2003. — 704 с.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. — 736 с.
4. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы». Утверждено приказом министерства финансов Украины от 31.12.99 г. №318 с изменениями. [Электронный ресурс] — Режим доступа: Лига:Закон.
5. Нападовская Л. Проблемы становления и развития управленческого учета в Украине / Л. Нападовская // Бухгалтерский учет и аудит. — 2001. - № 9. — С. 33-38.
6. Гуцайлюк З. Еще раз о месте и роли управленческого учета в информационной системе хозяйствующих субъектов / З. Гуцайлюк // Бухгалтерский учет и аудит. — 2004. — № 11. — С. 45–49.
7. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций и Инструкция о его применении: Утв. приказом Министерства финансов Украины от 30.11.99 г. № 291. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: Лига:Закон.

Поступила в редакцию 07.05.2008 г.